

写在《管理审计理论》前面

王 光 远

奉献给读者的这本书，是一本研究管理审计基本理论的书。

什么是管理审计？这实在难以一言以蔽之。自1932年英国管理协会、英国机械工程师协会和生产工程师协会会员罗斯的《管理审计》问世以来，她一直是学术界和职业界众说纷纭、悬而未决的难题。仅就笔者读过的会计、审计、公共管理和控制文献看，关于管理审计的提法就有二十多种，如果讲到管理审计的定义，那恐怕就更多了。

尽管如此，只要我们根基于历史，通过对古往今来中外学者的种种认识，进行比较、分析和综合，便不难发现：管理审计是一种与财务审计相对的审计，是在财务审计基础上发展起来的新的审计类型；如果说财务审计以审查基本财务信息为己任，那么管理审计的中心任务则是审查管理信息。

审计科学需要发展，审计就不能仅仅停留在对财务报表的鉴证上，这对任何国家、任何民族来说都是一样的。而我们要强调的是审计科学如何发展，发展起来的管理审计到底审查什么、怎样审查。于是，对这些问题的不同回答就形成了对管理审计对象和方法的不同认识，就形成了不同的“管理审计”。内部审计界强调对业务活动、管理控制制度的审查，强调服务于管理当局，因而用“业务审计”、“制度审计”、“业务检查”、“管理导向审计”来代表管理审计；管理职业界强调对整体管理过程、管理活动、管理质量的审查，因而用“访谈式管理审计”、“业务评价”、“自我审计”来代表管理审计；政府审计界强调对管理业绩或经济业绩的审查，强调对经济性、效率性、效果性、甚至公平性和环保性的审查，因而用“管理业绩审计”、“经济业绩审计”、“3E审计”、“货币价值审计”、“效率性审计”、“效果性审计”、“5E审计”、“成本减低”、“综合管理控制审计”来代表管理审计；民间审计界强调对管理陈述、管理业绩、管理控制和管理活动的审查，强调这种审查的独立性和客观性，因而用“独立管理鉴证审计”、“外部管理审计”、“独立管理评价审计”、“独立管理陈述审计”、“综合管理审计”来代表管理审计。

以上种种管理审计现象或种种具体管理审计方式的存在，是否意味着管理审计就是一种难以明判的“公理”、“婆理”的杂糅体？回答是否定的。实质上，在表面纷繁的“公理”、“婆理”之背后，还存在着一个更高层次的方式、一个统帅一切的总方式，那就是“受托责任”。受托责任不仅是一个内含丰富的动态概念，而且是一种思想，一种支配着会计审计发生与发展的思想。

受托责任存在于一切社会、一切民族之中，我们现在所处的就是一个受托责任时代。伴随着社会政治经济的发展，也伴随着民智的开发和民主制度的完善，受托责任就逐渐地由受托财务责任发展到受托管理责任，而管理审计就是这种受托责任合乎逻辑发展的必然产物。历史地看，管理审计之所以产生于本世纪30~40年代，60多年来它之所以在各个领域并行发展，根本原因就在于受托责任的演进超越了传统财务责任的界限，朝着“3E”和“5E”的方

向发展。因此,不全面理解受托责任,就无法全面理解审计;不清楚地理解受托责任的发展,就无法清楚地理解现代管理审计。按照受托责任学说,会计是对受托责任的履行过程和结果进行认定、计量和报告,审计就是在会计提供的各类受托责任报告的基础上,对受托责任的履行过程和结果进行重认定、重计量和重报告。鉴于受托责任有受托财务责任和受托管理责任之分,审计科学也就有财务审计和管理审计的分化。财务审计的主旨是鉴证受托财务责任,与财务审计相对的管理审计就是审查受托管理责任,就是在委托人和受托人之间建立一种相互信任,优化投资行为、优化资源的利用。现在的问题是如何对受托人履行受托管理责任的过程和结果进行重认定、重计量和重报告。

可以说,对受托管理责任不同的重认定、不同的重计量和不同的重报告方式,就构成了不同的管理审计类型。总的来说,对那种服务于组织内部各个利害关系人或各个受托人,以审查内部受托管理责任为对象的管理审计,我们称作是内向型管理审计;对那种服务于组织外部各个利害关系人或各个委托人,以鉴证外部受托管理责任为对象的管理审计,我们称作是外向型管理审计。由于组织外部的各个委托人往往以自己确定的标准来评价组织最高管理当局履行受托管理责任的情况,看其是否值得信赖,所以,最高管理当局也会依据这些“委托人标准”来评价其下属各部门受托管理责任的履行情况。这样,最高管理当局对外是一个“受托人”,对内就是一个“委托人”,这种一身兼二任的现实正说明内部受托管理责任的多层化是外部受托管理责任向组织内部的延伸;内部受托管理责任的基本目标就是完成外部受托管理责任。内外部受托责任的一致性,预示着内向型管理审计和外向型管理审计将结合成一种新型的综合管理审计。由于盈利组织和非盈利组织受托责任的目标不同,因而两类组织受托管理责任的具体构成及其重认定、重计量和重报告就有所不同,其集中表现就是以审查公共受托管理责任为对象的公共管理审计更加强调外部受托管理责任,更加强调外向型管理审计。

从管理审计和受托责任的这种关系,我们可以发现:理解管理审计、实践管理审计的关键就在于对受托管理责任的认识。然而,要把握受托管理责任又谈何容易!困难点就在于受托管理责任作为管理审计的本质、核心是一种高度的抽象,而管理审计活动本身则是生动活泼、具体可见的东西。从内部审计、管理职业、政府审计和民间审计的具体管理审计实践中抽象出受托管理责任审计,已实属不易;而从抽象的受托管理责任审计再上升到具体的管理审计方式、方法及程序,则更为不易。

于是,我们不得不紧紧攀住管理审计的历史发展之根,来反观历史、透视现状。结果我们发现历史发展中形成的种种现象,如管理审计的“分子”和“原子”,它们的有机结合和运动构成了管理审计科学鲜活的生命。因此,对它们按历史阶段进行扫描、分职业领域进行透视、依国别进行比较、集不同学术文献进行研究,就可能揭示和把握它们所反映的管理审计科学的本质——受托管理责任。

为此,我从1990年秋季攻读博士学位开始系统思考管理审计发展史及其所表现的种种审计现象,并写成一些短文先后在《审计与经济研究》、《经济评论》、《审计研究》、《注册会计师通讯》等期刊上发表,而且几乎每篇文章都引起一些争议。正是我对管理审计问题的兴趣和学术界这些争议对我的激励,促使我把“外向型管理审计的规范化问题”定作博士论文议题,把更基础的“管理审计基本理论问题”定作博士后研究工作的课题,从而对管理审计问

题作了更为深入、更为系统的思考。研究结果表明：管理审计现象虽表现在四大职业领域，但“分久必合”、“四必归一”、目的却只有一个，揭示管理审计最深层的奥妙——受托管理责任。这条线索一直引导着我前进，并最终贯穿于本书的始终。

本书运用规范法分上下两篇研究了一些基本的管理审计问题，诸如管理审计的主体——独立咨询师、注册内部审计师、注册政府审计师、注册会计师；管理审计的对象——管理陈述、管理业绩和管理活动；管理审计的概念——管理业绩、管理控制、决策基础数据、合理管理标准、综合性意见；管理审计的假设；管理审计复合性评价标准；管理审计的准则——一般准则、现场工作准则及报告准则；管理审计的报告——既不同于财务审计，也不同于政府审计和内部审计的报告；管理审计鉴证——可能性、现实性和可行性等。为了研究这些基本问题，我系统研究了若干重要职业组织的公告或文告，诸如美英日内部审计师协会的准则和调查报告、美英加澳等国政府审计署的准则和其它公告、美英管理协会的公告和调查报告、管理咨询服务公告、纳税实务责任公告、会计与复核服务公告、鉴证准则公告等；同时还系统研究了若干重要的管理审计论著和文章，如马丁德尔《对管理的科学评价》、伦纳德的《管理审计》、卡德默斯的《业务审计》、利奥·赫伯特的《管理业绩审计》、格林的《公营部门货币价值审计》、理查德·布朗的《政府业绩审计》，以及《会计评论》、《会计杂志》、《会计、审计与受托责任学刊》、《财务受托责任与管理学刊》、《管理审计学刊》、《注册会计师杂志》等刊物上的论文。之所以做这样的选择，是因为受托管理责任作为一种最具纲领性和最具普遍性的总方式，当然只能见之于最基本、最普遍的管理审计现象。但是，正因为这些问题最基本、最普遍，也正因为不同人士、不同职业组织往往站在不同的立场上认识这些最基本、最普遍的问题，所以，就难以从中直接窥见管理审计的本质，难以直接透过那坎坷不平的历史和异常熟悉的现象，一下子洞察管理审计的真谛。这就需要我们用现代人的智慧和勇气去分析、鉴别，去追根求源，尽管60年的历史太短暂，60年的积累也不算厚实。本书大量吸收和运用了管理学的理论，像代理理论、组织行为理论、权变理论、社会责任理论，以及以公营部门为研究对象的公共管理理论等，所有这些理论的吸收和运用就是期望实现探求真谛这一目的。

作者单位：厦门大学会计系
邮 编：361005